



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.720716/2015-79
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.565 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de junho de 2018
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente BANCO BNP PARIBAS BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

DIRETOR EMPREGADO. CONTRATAÇÃO. REGULARIDADE.
SUBORDINAÇÃO JURÍDICA NÃO AFASTADA.

A subordinação jurídica, pressuposto do conceito de empregado, não se caracteriza se o controle for feito apenas pelo conselho administrativo da sociedade anônima. Ao revés, no caso que se cuida, há prova de que os diretores devem submissão ao Diretor Presidente da companhia, e este à matriz localizada no exterior.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INFRINGÊNCIA
LEGAL. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei de regência viabiliza a incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, bem como das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

JUROSDEMORASOBREMULTADEOFÍCIO.INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar a exigência fiscal incidente sobre a participação nos lucros relativa aos diretores empregados.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Dione Jesabel Wasilewski, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Daniel Melo Mendes Bezerra, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra o acórdão 03-070.885 - 5a Turma da DRJ Brasília, que julgou procedente em parte a sua impugnação.

Adoto o relatório do acórdão recorrido por sua completude e capacidade de elucidação dos fatos:

Trata-se de crédito tributário constituído contra o contra a empresa BANCO BNP PARIBAS BRASIL S/A, consolidado em 04/12/2015, incluindo os fatos geradores incidentes sobre de pagamentos de Participações nos Lucros ou Resultados (PLR) atribuídas a diretores estatutários/administradores e a empregados em desacordo com a legislação.

A fiscalizada é uma sociedade por ações, regida pelas disposições da Lei nº 6.404/76, tendo em seu quadro societário:

BNP Paribas Paris, pessoa jurídica domiciliado no exterior detentor de 84,10% do capital total e votante;

Petits Champs Participações e Serviços S/A , pessoa jurídica domiciliado no Brasil detentor de 15,90% do capital total e votante.

A empresa apresentou a documentação solicitada, conforme relação citada no Relatório Fiscal, fls. 3/4. Entre os documentos entregues estava o Acordo Coletivo de Trabalho relativo ao PLR 2010; Acordo Coletivo de Trabalho PLR 2011, a Convenção Coletiva Trabalho PLR; as Folhas de Pagamento das competências lançadas relativo as infrações e o Demonstrações Financeiras anos 2011 e 2012.

O autuado foi intimado a informar, fundamentando seu posicionamento a respeito do tratamento tributário dispensado as gratificações e participações atribuídas aos administradores referente às contribuições previdenciárias e ao Imposto de

Renda. Em resposta afirma, a empresa, que os diretores estatutários possuem registro formal de emprego, nos moldes da CLT, citando legislação que regula participações de empregados.

Posteriormente, foi intimado a apresentar o Acordo Coletivo firmado entre o Banco BNP Paribas e a entidade sindical da categoria, cálculo e avaliações dos pagamentos de PLR aos diretores estatutários e justificativa do motivo pelos quais as metas, que deveriam constar no Acordo, não terem sido pactuadas previamente conforme determina a legislação.

A administração da sociedade é de competência da diretoria eleita pela Assembléia Geral que fixará suas remunerações.

O Relatório Fiscal apresenta um histórico a respeito da participação nos lucros, e a incidência do imposto de renda fls 5 a 9. Afirma que a MP nº 794, de 29/12/1994, após várias reedições foi convertida na Lei nº 10.101/2000, que atualmente trata da regulamentou a participação nos lucros ou resultados dos empregados, desvinculando-a da remuneração. Passando, portanto, ser isento da contribuição previdenciária, quando paga a empregados, e desde que obedecidas as condições nela previstas.

A legislação do Imposto de Renda ratifica que a lei específica, que regulamentou a participação nos lucros ou resultados dos empregados, e que permite a dedução como despesa operacional para apuração do lucro real, é a MP nº 794/94 convertida na Lei 10101/00.

Sendo que a Instrução Normativa SRF nº 2/69 e o Parecer Normativo CST nº 48/72 definem o critério da legislação fiscal para conceituar a figura de administrador e diretor da pessoa jurídica.

A regulamentação introduzida a partir da pela MP nº 794, de 29/12/94, introduziu a participação nos lucros ou resultados somente dos empregados, previstos na Constituição Federal de 1988 Sendo assim, a Lei nº 6.404, de 15/12/76, não é a lei específica que regulamenta essas normas, o art.152, § 1º, apenas faculta a empresa pagar participação nos lucros aos administradores sem desvincular essa verba da remuneração.

O pagamento de participação nos lucros estará desvinculado da remuneração somente quando pago de acordo com os termos e requisitos da MP nº 794/94 convertida na Lei nº 10.101/2000 que regula as participações dos empregados.

A participações nos lucros atribuídas a administradores integram o salário de contribuição, ficando sujeita à incidência de contribuição previdenciária.

INFRAÇÃO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DOS ADMINISTRADORES NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO.

- Período do crédito previdenciário: 03/2011; 10/2011; 03/2012 e 10/2012.

DA QUALIFICAÇÃO DOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS COMO ADMINISTRADORES DA SOCIEDADE

O contribuinte registra seus diretores estatutários como empregados regidos pela CLT, conforme se verifica nos documentos declaratórios entregues a Receita Federal - GFIP DIRF e DIPJ,

Sob o ponto de vista fiscal é necessário questionar a relevância de dos administradores serem declarados como empregados, uma vez que sobre os pagamentos das participações nos lucros atribuídas aos administradores da CIA não houve incidência de contribuições previdenciárias e houve dedução destas despesas para efeito do Imposto de Renda.

A empresa é intimada a se manifestar a respeito do tratamento tributário relacionados a estas participações e bônus para efeito de Imposto de Renda e contribuições previdenciárias atribuídas aos seus diretores estatutários (administradores). Em resposta afirma que os contratos de trabalho entre seus diretores são regidos pela CLT, sendo estes empregados, e estas despesas, quando pagas, consideradas dedutíveis na apuração da base de cálculo dos tributos corporativos citando o art. 7º da CF e a Lei 10101/2000.

A partir análise sobre o vínculo real que os diretores estatutários para com a empresa, determina qual legislação será aplicada. Se forem estatutários aplicam-se os artigos da Lei 6.404/76, o Estatuto Social da CIA e a legislação específica do tratamento tributário referente aos administradores. Se empregatício a Lei 10.101/2000 e a legislação que rege participações de empregados.

Verificou-se que são de fato Administradores da Sociedade, mantendo um vínculo estatutário, enquanto ocupantes do cargo de diretores eleitos pela Assembléia, conforme documentos acostados aos autos e citados as folhas 10/11.

A Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, nos artigos 138, 145 e 152, dispõe sobre os Administradores e sua remuneração, e dos conselheiros.

A origem das participações nos lucros atribuídas aos diretores/administradores do Banco BNP Paribas é estatutária pois remunerações dos administradores devem ser propostas pelo Comitê de Remuneração e aprovadas pela Assembléia, conforme estabelece seu Estatuto Social consolidado de 27/04/2012 e a Lei 6404/76, não se confundindo com Lei 10101/00.

Observa-se que os diretores estatutários representam o Banco no Acordo Coletivo de Trabalho referente ao plano de participação nos resultados celebrado entre o sindicato de empregados e o

contribuinte. No mesmo instrumento ora se revestem de administradores quando assinam o Acordo Coletivo, ora se revestem de empregados quando se utilizam da Lei 10.101/2000 para receber suas participações.

Os diretores da empresa estão vinculados às regras estatutárias e políticas gerais ditadas pela Assembléia, porém não há cláusula que determine que suas ações estejam subordinadas de forma a retirar-lhes a autonomia. Atuando com uma margem de liberdade funcional e poder decisório, não se identificando a submissão hierárquica própria dos empregados. Inclusive respondem civil e criminalmente caso haja algum desvio na gestão e administração da CIA. São limitados pelas normas emanadas do Estatuto Social e da Assembléia Geral, sendo sujeitados ao órgão e não a pessoa.

O relatório Fiscal ressalta o art. 138 da Lei das S/A, e afirma que enquanto no cargo de diretores estes exerciam poderes de gestão que não eram de competência dos demais empregados da Instituição.

Foi apresentado o conceito de empregado da CLT e o de diretor previsto na Lei nº 8.212/1991. Pela análise verificou-se que enquadrado como segurado empregado, quando verificada a subordinação, prevista no artigo 3º CLT, assim como na alínea "a", do inciso I, do artigo 12, da Lei nº 8.212/1991, caso contrário, enquadra-se na alínea f), inciso V. Inclusive o TST no Enunciado nº 269 segue o mesmo entendimento.

A existência de contratos de trabalho regidos pela CLT não afasta os diretores da condição de administradores da empresa durante o prazo de seus mandatos. A natureza das atribuições dos diretores são de administradores vinculados à sociedade por normas do Direito Comercial não importando, para esse fim, a qualificação a eles atribuída pelo contribuinte.

Os diretores estatutários registrados como empregados são de fato administradores da autuada, mantendo um vínculo estatutário com o contribuinte. Os pagamentos a título de participações nos lucros ou resultados, seja através da Convenção Coletiva ou do Acordo próprio de PLR, não estão sujeitos às disposições contidas na Lei nº 10.101/2000, devendo os respectivos valores sofrerem a incidência das contribuições previdenciárias correspondentes. Tendo sido também o entendimento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), conforme acórdão 14-51.839.

BASE DE CÁLCULO PLR ADMINISTRADORES:

Os valores referentes à Participação nos Lucros dos Administradores foram contabilizados em conjunto com a Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados, nas contas Participações nos Lucros, 861100307 - Participações no Lucro - Empregados, composto pelas rubricas:

0018 - PLR Antecipação CCT;

0018 A - Antecipação PLR Adicional;

0158A - PLR Participação nos Lucros;

0158P - PLR Acordo Próprio;

0160A - PLR Participação nos Lucros Adicional;

Para apurar os valores constantes das rubricas referente aos pagamentos efetuados aos Administradores, foram analisados os diretores, o período e o pagamento a eles efetuado nas folhas de pagamento. Os valores não foram lançados em GFIP ou recolhidos.

INFRAÇÃO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS A EMPREGADOS NAO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO - Período do crédito previdenciário: 03/2011; 06/2011; 10/2011; 11/2011; 03/2012 e 10/2012.

DOS INSTRUMENTOS UTILIZADOS PARA PAGAMENTO DA PLR

Por força de Convenção Coletiva de Trabalho - CCT, o contribuinte efetuou pagamentos de PLR, de antecipações de PLR e de adicionais de PLR, conforme as convenções coletivas relacionadas as fls. 15/17 do Relatório Fiscal.

A antecipação do PLR CCT 2012 foi paga em outubro de 2012.

Foram apresentados a fiscalização 02 (dois) planos para pagamentos de Participações nos Resultados, um referente ao exercício 2010 com pagamento efetuado em 2011 e o outro referente ao exercício 2011 com pagamento efetuado em 2012, foram relacionadas as principais características dos planos as fls. 17/18.

Os planos próprios de PLR levaram em consideração o Lucro Contábil do BNP no Brasil, pelo Lucro do grupo BNP em termos globais e a performance individual do empregado identificada em sua avaliação pessoal, conforme estipulado nos anexos do Acordo Coletivo.

DA LEI Nº 10.101/2000 E O PLANO PRÓPRIO DE PLR DO CONTRIBUINTE

A Lei nº 8.212/91 no artigo 28 § 9º, alínea j estipula que não integra o salário de contribuição participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica.

Os artigos 1º, 2º e 3º da Lei 10.101/2000 antes das modificações introduzidas pela Lei nº 12.832/2013, posterior ao período ora fiscalizado, estabelece a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa. Devendo a verba ser analisada

para verificar se foi paga em conformidade com a legislação de regência a época.

DA RETROATIVIDADE DOS PLANOS PRÓPRIOS DE PLR

Foram apresentados à fiscalização os seguintes Planos Próprios para Participação nos Resultados:

Referente ao exercício 2010 com pagamento efetuado em março de 2011: celebrado em 29/10/2010, com vigência de 12 meses, retroativa a 01/01/2010 vigorando até 31/12/2010;

Referente ao exercício 2011 com pagamento efetuado em março de 2012: celebrado em 09/12/2011, com vigência de 12 meses, retroativa a 01/01/2011, vigorando até 31/12/2011.

O objetivo do pagamento de participação nos lucros ou resultados é a retribuição pela colaboração do empregado na obtenção de um lucro ou na realização de um resultado previamente pactuado, estimulando empenho dos trabalhadores para a geração de resultados previamente estabelecidos.

A participação nos lucros ou resultados da empresa não integra o salário de contribuição se realizada na forma da lei específica. Nesse sentido, dispõe a alínea "j", do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991. Portanto, deve a empresa cumprir as exigências da lei específica, que no caso é a Lei nº 10.101/2000, sendo a observância dos requisitos da lei indispensável para a caracterização da participação nos lucros ou resultados como parcela desvinculada da remuneração.

Assim, ao celebrar o Plano Próprio referente ao exercício 2010 para pagamento em 2011 no dia 29 de outubro de 2010 - faltando 2 meses para o encerramento do exercício - e o Plano Próprio referente ao exercício 2011 para pagamento em 2012 no dia 09 de dezembro de 2011 - faltando 22 dias para o encerramento do exercício, houve clara violação ao disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

O artigo 28 § 9º da Lei 8.212/91 lista sobre as verbas não incidentes de contribuição previdenciária. Portanto, a incidência previdenciária sobre verbas pagas a título de PLR só restaria afastada na hipótese do § 9º, alínea "j" do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, quando pagos em conformidade Lei nº 10.101/2000.

O contribuinte foi intimado a apresentar justificativas que comprovassem que o PLR estava sendo pago conforme a legislação, objetivando verificar se houve a efetiva participação dos empregados nas negociações que resultaram no acordo coletivo conforme art. 612 da CLT, o cumprimento do estabelecido no acordo de PLR e se o fato deste acordo ter sido assinado somente no final do exercício deveu-se a uma negociação prolongada com os empregados e o sindicato.

O Auditor Fiscal afirma, que as metas são fixadas anualmente de maneira global pela matriz do BNP Paribas em Paris através de

documentos distintos do plano próprio de PLR. Portanto, não há negociação de metas entre empregados e sindicato da categoria com o BNP Paribas conforme determina a Lei 10101/2000. Restou ao plano próprio do contribuinte regular os critérios de avaliações das performances individuais para distribuição do PLR, caso as metas definidas pela matriz sejam atingidas.

A empresa afirma que foi encaminhado ao Sindicato com grande antecedência a minuta do plano de PLR, e a demora na formalização do Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) não seria de sua responsabilidade. Juntou mensagens enviadas ao Sindicato da categoria anexadas em sua resposta. Verifica-se que em 02/2010 o contribuinte enviou minuta do PLR ao sindicato, sendo que o plano próprio de PLR somente foi assinado em 29/10/2010.

No ano 2011 o contribuinte enviou a minuta do acordo em 25/10/2011 e o acordo assinado em 09/12/2011.

Não configurada a efetiva participação dos empregados na negociação do plano de PLR, contrariando o estipulado no artigo 2º da Lei 10.101/2.000.

DAS AVALIAÇÕES E CÁLCULOS QUE RESULTARAM NOS PAGAMENTOS DE PLR

A Autoridade Fiscal, após solicitação ao contribuinte a respeito do cálculo do PLR, a empresa alegou que fiscalização não tem amparo legal para tal pedido, e justificou que os critérios estabelecidos nos planos de PLR e o efetivamente pago a este título não constitui requisito legal para sua validade. Não sendo possível verificar se os valores pagos estavam de acordo com o pactuado, e caso pago em desacordo fica configurada a discricionariedade e, como consequência, perde a objetividade exigida pela Lei para não incidência das contribuições previdenciárias.

A intimação para verificar se pagamentos a título de PLR está em consonância com as disposições contidas no acordo de PLR tem sua base legal no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

DOS ACORDOS COLETIVOS DE TRABALHO

O Acordo Coletivo de Trabalho é um ato jurídico celebrado entre uma entidade sindical laboral e uma ou mais empresas correspondentes, no qual são estabelecidas as regras na relação trabalhista existente entre ambas as partes. O contribuinte foi intimado a comprovar, com relação aos Acordos Coletivos de Participação nos Lucros ou Resultados a existência dos requisitos previstos no artigo 612 da CLT para a celebração dos Acordos Coletivos de Trabalho.

Em resposta o contribuinte afirma que os documentos solicitados estão, conforme a lei, em posse do Sindicato dos Bancários do Estado de São Paulo. Devendo a solicitação de cópia de tais documentos ser endereçada à referida entidade.

O Auditor Fiscal afirma que o Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) é um instrumento bilateral de vontade, devendo ambos os contraentes estarem atentos ao cumprimento das exigências legais para sua formalização. Portanto, estranho que o autuado tenha admitido a sua formalização, para além do que determinava a CCT, beneficiando os seus empregados e Diretores sem atentar para a necessidade de cumprir os requisitos legais para a sua realização.

Sendo a inexistência da comprovação da realização da Assembléia Geral especificamente convocada para o fim de firmar o ACT uma desconformidade do pacto firmado, ferindo a Lei de Regência que exige a participação dos empregados no processo. Além disso, a não comprovação dos requisitos previstos no artigo 612 da CLT, traduz-se em uma imposição unilateral da empresa para pagamento de remuneração variável (parcela dos lucros), sem pactuação conjunta e prévia, visto que não foi comprovada a convocação da Assembléia Geral com a participação dos interessados (empregados) com o quorum exigido pela CLT, na qual deveria haver a negociação e a votação do tema.

DOS PAGAMENTOS DE PLR EM 3 VEZES NO ANO 2011

A partir do exame das folhas de pagamento a Autoridade Fiscal verificou que a empresa autuada, para 131 empregados de um total de 371 empregados no início de 2011 e 428 empregados no final deste exercício (informações DIPJ), foram pagos a título de antecipação ou distribuição, nas rubricas referentes a Participações nos Lucros ou Resultados, em três parcelas no ano calendário 2011, nas competências 03/2011; 06/2011 e 10/2011, contrariando o disposto no parágrafo 2º do artigo 3º da Lei 10.101/2000, que veda pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no ano civil.

Inclusive o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF já se posicionou a respeito da periodicidade dos pagamentos efetuados a título de PLR, no Acórdão 2301003.020 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, afirmando que, conforme a Lei, a distribuição de valores a esse título não poderá ser mais de duas vezes no mesmo ano civil.

DA EXISTÊNCIA DE PLANOS CONCOMITANTES PARA PAGAMENTO DE PLR

O contribuinte utilizou-se de dois instrumentos distintos para realizar os pagamentos da PLR aos seus funcionários: (i) as Convenções Coletivas de Trabalho e (ii) os Planos Próprios.

A Lei nº 10.101/2000 é clara ao determinar que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados e para estar desvinculado do salário, devendo estar em conformidade com a lei e as partes de comum acordo devem escolher apenas um dos instrumentos.

O artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, especifica as possibilidades legais de objetivamente afastar a natureza salarial:

- Comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*
- Convenção ou acordo coletivo de trabalho.*

A própria Lei 10.101/2000, já vislumbrou a possibilidade de em existindo planos de PLR na empresa, o mesmo pode ser compensado com as obrigações decorrentes dos instrumentos coletivos de negociação.

Dessa forma, os empregados e os empregadores de comum acordo poderiam eleger qualquer dos mecanismos descritos no dispositivo legal para atribuir legitimidade ao acordo proposto. Portanto, não se encontra em consonância com a lei o pagamento baseado em dois acordos.

O CARF, já se posicionou nesse sentido, no Acórdão nº 2401-02.250 - 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, quando afirma que “pagamento de PLR com base de dois acordos concomitantemente, encontra-se em desacordo com os preceitos da Lei 10.101/2000, devendo incidir contribuição previdenciária, sobre a totalidade dos pagamentos realizados”.

A empresa autuada efetuou pagamentos a título de PLR segundo dois acordos: um plano próprio instituído através do ACT e outro resultante de negociação coletiva (Convenção Coletiva de Trabalho).

BASE DE CÁLCULO PLR EMPREGADOS

O fato de os pagamentos da PLR, das suas antecipações e de seus adicionais terem sido realizados em desacordo com a legislação vigente (Lei nº 8.212/91 e Lei nº 10.101/2000), sobre os respectivos valores há incidência das contribuições previdenciárias e das contribuições sociais destinadas aos terceiros (INCRA e Salário Educação).

Os valores lançados tiveram como base os Registros Contábeis e os Resumos Mensais das Folhas de Pagamento.

DA IMPUGNAÇÃO

A Impugnante apresentou uma síntese dos fatos narrados no Relatório Fiscal discordando das alegações apresentadas.

PRELIMINARES

OS PLANOS DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

A impugnante apresenta uma breve descrição dos planos de participação do lucros oferecidos aos empregados.

Os acordos de PLR foram estabelecidos tanto em Convenção Coletiva de Trabalho ("CCT") quanto em Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) em cada ano, resultando em 5 diferentes instrumentos firmados no período fiscalizado: CCT 2010, ACT 2010, CCT 2011, ACT 2011 e CCT 2012.

As CCT prevêem pagamento de PLR em duas parcelas. A primeira, a título de antecipação, é paga 10 dias após a assinatura da convenção. A segunda, em caráter definitivo, é paga em março do ano subsequente. Os ACT, por sua vez, prevêem pagamento de PLR em uma única parcela, em março do ano subsequente.

Além de tais previsões de pagamentos, os planos (CCT e ACT) se diferenciam basicamente quanto aos critérios e condições para pagamento da parcela.

As CCT estabelecem pagamentos pautados nos resultados financeiros dos bancos, com patamares máximos e mínimos de participação dos funcionários.

Os ACT prevêem pagamentos pautados (1) no atingimento de metas financeiras pelo banco, (2) atingimento de metas pessoais ou financeiras, conforme o setor, e (3) na avaliação individual do desempenho de cada empregado. Foram anexados a impugnação. Nos anexos constantes dos ACT é possível identificar os critérios empregados na avaliação individual e na aferição da parcela de participação, citando, inclusive um exemplo do cálculo efetuado para identificar a parcela do empregado na participação no lucro, as fls. 1291 a 1295.

Metas e acordos que eram de conhecimento dos empregados mesmo antes do envio ao Sindicato das propostas de acordos que resultaram nos ACT assinados, conforme se observa das declarações anexas.

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

A impugnante afirma que a autoridade fiscal considerou que a PLR paga aos diretores não teria sido a da Lei nº 10.101/00, e sim, a participação prevista nos parágrafos do art. 152 da Lei nº 6.404/76. Entretanto se limitou a afirmar que a aludida participação cumpriu com os requisitos desta última lei e não com a da primeira, sem contudo demonstrar os fatos que o levaram a tal conclusão.

Como demonstrado durante a ação fiscal, a PLR paga aos diretores cumpre com todos os requisitos da Lei nº 10.101/00, motivo pelo qual a acusação fiscal não pode prevalecer.

Para o Auditor Fiscal a pagamento de participação nos lucros tem com base na Lei nº 6.404/76 aos diretores do Impugnante, entretanto há ausência de previsão para que ocorra tal pagamento no Estatuto Social do Impugnante, como exige expressamente o § 1º do art. 152 da referida lei.

A insegurança na determinação da infração conduz ao cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, pois a autuação não se encontra concretamente tipificada. Devendo o auto de infração ser integralmente cancelado por não ser líquido e certo, características essenciais ao processo.

DO DIREITO

INDEVIDA TRIBUTAÇÃO DOS VALORES DE PLR PAGOS AOS DIRETORES

A autoridade fiscal partiu da equivocada premissa de que os diretores do teriam recebido PLR como Administradores e deveriam se submeter à incidência das contribuições previdenciárias. Pois, teriam recebido a participação nos lucros da Lei nº 6.404/72, e não, a PLR da Lei 10.101/00, razão pela qual os pagamentos deveriam sofrer a incidência de contribuições previdenciárias.

Inicialmente a Autoridade Fiscal que os diretores tinham seus contratos regidos pela CLT, para se aproveitarem de uma suposta economia tributária, havendo uma espécie de fraude por parte do Contribuinte, entretanto a maioria esmagadora dos diretores foi contratada anos antes do primeiro plano próprio de participação nos lucros.

O Impugnante afirma que a seus diretores há pagamento de bônus e bônus diferido em valores muito superiores à PLR, os quais são tributados pelas contribuições previdenciárias, conforme planilha anexada a folha 1.298. Portanto, não seria lógico, de se ter um regime de CLT, o qual é notadamente mais oneroso, apenas para "economizar" com o recolhimento das contribuições previdenciárias sobre uma pequena parcela da remuneração variável.

Em relação ao pagamentos a título de PLR, a fiscalização entendeu que não seriam os da Lei nº 10.101/2000, e da sim do art. 152, § 1º, da Lei nº 6.404/76, estando excluídos da hipótese de não incidência prevista pela Lei nº 8.212/91, não prospera pelas razões a seguir:

Os artigos 25 e 26 do Estatuto da Companhia trazem as atribuições de comitê de remuneração para definir a remuneração global dos administradores. No entanto, não existe a disposição específica exigida pela Lei 6.404/72 para que se possa viabilizar a distribuição de lucros aos administradores;

Os pagamentos realizados pelo Impugnante aos seus diretores pautaram-se em instrumentos firmados nos exatos termos da Lei nº 10.101/2000, diploma que não faz qualquer restrição ao pagamento da PLR aos diretores empregados.

Cita o art. 12 da Lei 8.212/91, Decreto nº 2.173/ 1997, e o PARECER MPAS/CJ Nº 1.704, de 16 de março de 1999, aprovado em 30/03/1999 que tratam do diretor empregado. Afirma, ainda que a legislação do trabalho apenas referenda o

disposto na citada legislação que define quem é empregado no artigo 3º da CLT. Portanto, entende o impugnante, que o trabalhador assume a condição de empregado quando a relação que mantém com o empregador se amoldar à situação fática descrita na lei e não pela "qualificação dada pelo Contribuinte", como erroneamente afirmou o Fisco.

Durante a ação fiscal foi ignorado também que os diretores possuem registro em carteira, percebem todos os direitos inerentes a qualquer empregado, têm alimentado mensalmente suas contas de FGTS pelos depósitos feitos pelo Contribuinte, além de terem acesso a todos os benefícios que a legislação trabalhista prevê. A fiscalização ficou limitada leitura do estatuto social da companhia, documentos contábeis (balanço patrimonial) e atas de Assembleias.

O impugnante ressalta que o Estatuto em seu art. 14 estabelece que a diretoria tem competência apenas para coordenar o andamento das atividades da sociedade, de acordo com as ordens da Assembleia Geral e/ou do Diretor Presidente, não podendo conduzir os negócios da Sociedade, estando subordinada ao comando daqueles entes estatutários e são submetidos ao processo anual de avaliação aplicado aos demais empregados do banco e outras normas.

Cita como exemplo as responsabilidades de um dos diretores, fls. 1303/1304 e a Súmula 269 do Tribunal Superior do Trabalho.

O contribuinte afirma que a conclusão manifestada no TVF consiste em mera presunção pessoal. Sendo possível a existência de diretor estatutário ser empregado como já reconhecido pelo Egrégio Tribunal Superior do Trabalho, fl. 1306/1307 e pelo CARF, 1308/1309. É necessário demonstrar a existência ou permanência do vínculo de subordinação.

O Parecer Normativo CST nº 109/1975, diferencia a figura dos funcionários de alto nível dos administradores das sociedades, quando expôs que estes últimos exercem funções de gerência DA empresa, enquanto que os funcionários de alto nível são empregados e exercem funções de gerência NA empresa.

A Autoridade Fiscal mesmo admitindo que é possível a existência de vínculo empregatício entre o Impugnante e os seus diretores, sustentando que tal condição não seria determinante para permitir o pagamento de PLR com base na Lei nº 10.101/2000. A condição de administrador implica que todo pagamento deve ser feito com fundamento na Lei nº 6.404/76.

Caso fosse verdade tal afirmação, não há sustentação jurídica para a exigência das contribuições previdenciárias sobre tais pagamentos. Visto, que no artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal confere ao benefício a imunidade tributária a todos os trabalhadores.

Mesmo que os pagamentos de PLR se fundamentem no artigo 152 da Lei nº 6.404/76, ainda assim não haveria que se falar na

incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos realizados aos diretores empregados, como já decidido pelo E. CARF, fl. 1310/1311/13012.

A Receita Federal do Brasil, já se posicionou a este respeito através da Solução de Consulta Cosit nº 368, publicada no Diário Oficial da União de 31 de dezembro de 2014, que reconhece a possibilidade de pagamento de PLR, sem a incidência de contribuição previdenciária, para diretor estatutário.

A autuação deve ser cancelada em relação ao pagamento da PLR aos diretores, visto que são empregados. E mesmo que fosse considerada correta a tese fiscal e os diretores empregados fossem qualificados como administradores, o E. CARF já decidiu que a PLR paga nos termos da Lei nº 6.404/76 não é passível de tributação pelas contribuições previdenciárias.

REGULARIDADE DOS PAGAMENTOS EFETUADOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

A Autoridade Fiscal entendeu que o PLR firmado em Acordos Coletivos de Trabalho em 2010 e 2011, não preencheriam os requisitos exigidos pela Lei nº 10.101/00.

A- Regularidade dos Instrumentos que formalizaram o PLR: Ausência de Imposição Unilateral

Segundo o Auditor Fiscal não houve negociação efetiva entre empregador e empregados, desconsiderando que o programa de PLR foi firmado em sede de Acordo Coletivo de Trabalho ("ACT") com o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, nos termos da legislação de regência.

O Impugnante foi intimado a comprovar que o Sindicato realizou regularmente atos próprios e internos, os quais não puderem ser comprovados pela própria ingerência do Impugnante sobre o sindicato, concluiu-se que os requisitos constantes da Consolidação das Leis do Trabalho para aprovação de acordo coletivo de trabalho não teriam sido atendidos. Invertendo-se, neste caso, o ônus probatório, já que cabe ao autuado o dever de provar o erro do fisco.

Anualmente, o Impugnante discute, define e executa acordos de participação nos lucros e resultados com seus empregados, a par de outros benefícios e rubricas, como bônus e gratificações. As metas financeiras, em si, são traçadas de forma coletiva, isto é, fixadas para o Banco como um todo e para cada setor. Sendo os empregados individualmente avaliados e retribuídos. Sendo já esclarecido a Autoridade Fiscal a relação entre as metas e a avaliação individual.

Tais metas de resultado são, de fato, propostas pelo Impugnante encaminhadas à matriz localizada no exterior no encerramento

do ano anterior. Se aceitas, são propostas aos funcionários mediante inclusão no plano de PLR a ser discutido e aprovado no ano seguinte. Portanto, os funcionários possuem conhecimento das metas estabelecidas de maneira prévia, conforme declarações acostadas impugnação.

A Matriz espera ver atendidas as metas de resultado, em nada interferindo nas regras dos planos próprios de PLR e na participação mínima na PLR derivada das CCT. Cabendo o estabelecimento das regras da PLR em planos próprios a Impugnante em conjunto com seus empregados e sob a homologação atenta do Sindicato da Categoria.

As metas são então inseridas na minuta do programa de PLR do ano a ser pactuado com o Sindicato representante dos empregados mediante Acordo Coletivo de Trabalho. Referida minuta é, então, encaminhada para o Sindicato para que este possa cumprir seu papel de zelar pelo interesse dos empregados. A Autoridade Fiscal reconheceu, no Relatório Fiscal, que houve o encaminhamento da minuta do programa de PLR para o Sindicato com antecedência.

Entretanto, o Auditor Fiscal presumiu que o Sindicato submissamente anuiu com os termos da minuta sugerida pelo autuado, sem qualquer alteração, após meses do início das tentativas, sem a participação efetiva dos empregados, visto que restaria comprovada a inexistência de negociação.

O Sindicato, representa os interesses dos empregados, possuindo a prerrogativa de negociar os termos do programa de PLR, desta forma a troca de comunicações entre o Impugnante e o Sindicato não pode ser ignorada.

As metas são fixadas no exterior, porém são discutidas internamente e encaminhadas com antecedência ao Sindicato responsável pela representação da categoria de empregados do Impugnante, não cabendo ao Auditor Fiscal adentrar na análise feita pelo Sindicato.

Como determina a legislação é a presença e anuência do Sindicato, mediante assinatura do instrumento, como condição necessária e suficiente para subsumir o fato à norma, não prosperando os argumentos trazidos pelo Auditor Fiscal.

B- Regularidade dos Instrumentos que formalizaram o PLR: Cumprimento dos requisitos do art. 612 da CLT pelo Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo.

A Autoridade Fiscal afirma que o Impugnante não teria comprovado que o Sindicato cumpriu os ritos procedimentais estabelecidos pela CLT.

A fiscalizada foi intimada a apresentar a documentação que comprovasse que cumpriu as exigências previstas na CLT para a realização de atos internos, como assembleia geral para aprovação do acordo coletivo de trabalho. Entretanto, o

Impugnante afirma não possuir acesso aos arquivos internos do Sindicato, devendo este ser intimado.

A Autoridade Fiscal então conclui que os requisitos da Lei nº 10.101/00 não restariam atendidos, portanto o programa de PLR foi imposto unilateralmente.

O Auditor fiscal alega a ilegitimidade do Acordo Coletivo de Trabalho devido a suposta ausência de realização de atos internos do Sindicato, como "assembleia Geral especialmente convocada para a realização de Acordo Coletivo" , sendo possível concluir que é do Sindicato a obrigação legal de realizar mencionada Assembleia Geral, conforme artigo 612 da CLT. Portanto, ato jurídico alheio ao empregador, que dele não pode participar.

Não poderia a Autoridade Fiscal ter se utilizado do artigo 612 da CLT apenas na parte que lhe foi conveniente (necessidade de assembleia geral para legitimar o Acordo Coletivo). Não podendo o Impugnante ser prejudicado, por conta da suposta ausência de requisito formal alheio à sua vontade e à sua ingerência.

Foi criada uma obrigação acessória ao Impugnante não previstas em lei. Enquanto, as condições objetivas fixadas pela Constituição Federal e pela Lei nº 10.101/00 para aferição dos benefícios tributários derivados da participação nos lucros e resultados aferidos pelo Impugnante foram todas atendidas.

O entendimento da Autoridade Fiscal - de que, por ser um instrumento bilateral de vontade, as precisam estar atentos ao cumprimento das exigências legais para sua formalização - vai de encontro ao que dispõe o Código Civil no tocante à validade de atos e negócios jurídicos. Segundo o Código Civil tal vício pode ser alegado pela parte inocente como óbice ao cumprimento do pactuado.

O auto de infração lavrado está impregnado de nulidade, já que a atividade de fiscalização que o antecedeu não foi adequadamente realizada. Tal fato proporciona indevida e condenável inversão do ônus da prova ao contribuinte, e o que é pior: tal prova sequer está inserida no âmbito de disponibilidade jurídica e fática do Impugnante.

A Fiscalização Tributária não pode exigir do Contribuinte nada além do que lhe exige a lei, de acordo com o inciso II, artigo 5º da Constituição Federal.

O Impugnante atentou sim para os requisitos exigidos pela legislação ao pactuar o programa de PLR com o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, visto que (i) comunicou e discutiu internamente as metas estabelecidas para os anos de 2010 e 2011, (ii) encaminhou com antecedência ao Sindicato a proposta de programa de PLR dos anos de 2010 e 2011 e (iii) assinou o programa de PLR em sede de Acordo

Coletivo de Trabalho com o Sindicato representante de seus empregados, nos termos da Lei nº 10.101/00.

C- Regularidade dos Instrumentos que formalizaram o PLR: Alegação de retroatividade dos acordos firmados

Segundo a Autoridade Fiscal, os ACT que pautaram os pagamentos de PLR realizados pelo Impugnante não estariam em conformidade com os requisitos estipulados pela Lei nº 10.101/2000, uma vez que foram assinados no final dos anos englobados por tais acordos, descumprimento do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00.

A lei determina que os acordos de metas e/ou resultados sejam pactuados previamente. Da negociação entre a empresa e seus empregados a respeito da participação nos lucros ou resultados decorrerá um instrumento, que formalizará o acordo. O que deve ser pactuado previamente são condições e os critérios a serem considerados no instrumento, que é consequência da negociação e não sua origem.

A data da assinatura dos ACT não comprova quando iniciaram as negociações entre as partes, apenas define o final do acordo. Já sendo de conhecimento dos empregados (internamente) de quais eram os critérios, as metas e as condições para o pagamento de PLR.

Não prosperando a pretensão da Autoridade Fiscal de reputar inválidos os ACT em vista da data em que tais instrumentos foram assinados. Inclusive o E. CARF já pacificou seu posicionamento a respeito deste assunto, reconhecendo que inexistente na legislação qualquer disposição de que o instrumento deva ser assinado anteriormente ao ano-calendário em que se verificará a participação nos lucros e resultados. Não suficiente, o E. CARF pontua que "não é necessário que as empresas possuam índices de produtividade, ou ainda programa de metas previamente estipulados, para que possam distribuir seus lucros aos empregados"(Processo nº 13896.002986/2010-47).

Os empregados tiveram conhecimento prévio dos critérios utilizados na distribuição de PLR, das metas individuais a serem atingidas no ano anterior, sendo evidente que as datas de assinaturas dos ACT não indicam o início das negociações.

D- Regularidade dos Instrumentos que formalizaram o PLR: Supostos pagamentos de PLR em 3 vezes no ano de 2011

A Fiscalização entendeu que a existência de pagamentos efetuados em junho de 2011, sem respaldo em qualquer plano firmado pelo Impugnante, lançados sob a rubrica de pagamento de PLR concorreria para a violação da limitação de duas parcelas no mesmo ano.

Ocorreram pagamentos em março de 2011 pertinente à Convenção Coletiva de Trabalho de 2011 e ao Acordo Coletivo de Trabalho de 2010 e em outubro houve pagamento pertinente à

Convenção Coletiva de Trabalho de 2012, a título de antecipação e adicional. Não havendo previsão regular de pagamento em junho de 2011. Os únicos pagamentos previstos nos instrumentos firmados, a título de PLR, são em março e outubro, consoante se constata das CCT e dos ACT assinados, não violando a Lei nº 10.101/00.

O fato é que o pagamento realizado em junho de 2011, registrado na folha de pagamento com a rubrica de "complementação de PLR", corresponde à retificação de erro cometido pelo Impugnante com alguns de seus empregados. Conforme comunicações encaminhadas aos empregados que sofreram o erro de cálculo, anexo as fls. 1336.

A correção de erro de cálculo, para alguns empregados, não tem o condão de desenquadrar a totalidade dos planos firmados, tampouco de concorrer para a exigência de contribuição previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR em 2011, não configurando o descumprimento da Lei nº 10.101/00.

E- Regularidade dos Instrumentos que formalizaram o PLR: Alegação de planos concomitantes para pagamento de PRL

Segundo o Impugnante, o Auditor Fiscal concluiu que os pagamentos de PLR efetuados, sejam derivados dos CCT, sejam decorrentes dos ACT, se sujeitariam à incidência de contribuições sociais à Previdência Social e a terceiros, visto que "não se encontra em consonância com a lei o pagamento baseado em dois acordos"(página 26 do Relatório Fiscal).

A Lei nº 10.101/00, em seus artigos 2º e 3º, confere aos interessados margem para a escolha do modo de formalização do PLR, a fim de viabilizar a total aplicabilidade de tal direito previsto constitucionalmente, evitando qualquer óbice capaz de abalar o aproveitamento de tal benefício pelos empregados. Prevendo, inclusive a possibilidade de coexistência de dois planos de participação nos resultados.

Não há previsão de revogação ou substituição de um plano pelo outro, mas tão somente a faculdade da empresa em poder compensar os pagamentos - simultâneos, paralelos - de um com outro. Sendo, portanto, possível a existência de dois planos válidos e eficazes.

A possibilidade de compensação foi renunciada pelo Impugnante na lavratura dos ACT, visto que as condições e os critérios estabelecidos em CCT permaneceriam em vigor e os valores deles decorrentes não se compensariam com o que fosse pago em razão dos ACT.

Equivocou-se a Autoridade Fiscal ao ler tal possibilidade conferida ao empregador como dever de compensar tais valores.

A possibilidade de compensação prevista no parágrafo 3º do artigo 3º da Lei nº 10.101/00 pressupõe tanto seu exercício pelo

particular quanto seu não-exercício, em que permanecerá vigente a coexistência de dois planos. Nesse sentido, o E. CARF já pontuou em recente julgamento que pode haver concomitância entre Convenção Coletiva e Acordo de PLR desde que respeitado a legislação de regência.

No caso de apenas um plano pudesse ser considerado válido para fins de isenção de contribuição previdenciária, a existência de um segundo plano seria ineficaz. Assim, da mesma forma que se elegeria um dos planos como eficaz perante a Lei nº 10.101/00, os pagamentos decorrentes do plano eleito estariam abarcados pela regra isentiva.

Não sendo, razoável reputar inválidos os dois planos.

A interpretação da Autoridade Fiscal causa diminuição dos benefícios derivados do instituto do PLR, as Convenções Coletivas, presentes em todos segmentos da economia, estreita a possibilidades de negociação via Acordos Coletivos, o que soa verdadeiro absurdo diante do espírito constitucional que se almeja atingir.

Argumento subsidiário: prevalência do Acordo Coletivo sobre a Convenção Coletiva

Se não for reconhecida a legitimidade de realização de planos cumulativos de PLR é necessário que se reconheça, ao menos, a prevalência dos pagamentos de PRL derivados do Acordo Coletivo em exame, com base no artigo 620 da CLT, que determina que as condições mais favoráveis estabelecidas pela Convenção de Coletiva devem prevalecer sobre as estipuladas em Acordo Coletivo.

Devendo, portanto, ser reconhecida a isenção sobre os pagamentos decorrentes de ACT, que foram mais favoráveis.

Subsidiariamente, deve-se, ao menos, ser reconhecida a legitimidade do PLR firmado com base na convenção coletiva de trabalho em exame, já que a d. Fiscalização não destinou sequer uma palavra destinada a infirmar a legitimidade de tal instrumento de negociação coletiva.

DESCABIMENTO DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE MULTA

Os juros calculados com base na taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa de mora, por absoluta ausência de previsão legal.

O artigo 13 da Lei 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos. Não devendo ser confundindo o tributo com a multa, sendo a última excluída do conceito de tributo indicado no artigo 3º do CTN.

O impugnante afirma que a cobrança de juros sobre a multa, que se verifica no cálculo da RFB para atualização dos créditos tributários objeto do presente processo, desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal, o que não pode ser admitido. Agindo a Autoridade Fiscal em afronta ao princípio constitucional da legalidade. Nesse sentido já decidiu o Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme acórdão trazido na Impugnação, fl. 1349/1350.

Não podendo ser alegado que a cobrança dos juros sobre a multa está amparado no artigo 43 da Lei nº 9.430/96, pois tal dispositivo autoriza a cobrança apenas em relação à multa exigida isoladamente. Inclusive o Conselho de Contribuintes já se manifestou, no Acórdão nº 103-23.566.

Não prosperando a exigência de juros sobre a multa.

DOS PEDIDOS

Ao final, requer-se:

o julgamento de improcedência dos autos de infração diante das razões, que demonstram a completa regularidade dos pagamentos efetuados a título de PLR;

na remota hipótese de assim também não se entender, que sejam excluídos os juros sobre a multa.

A DRJ julgou improcedente a impugnação (fls. 1791/1821), nos termos da seguinte ementa:

VALIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL

A notificação fiscal de débito lavrada pela fiscalização é válida e eficaz, se lavrada com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU NOS RESULTADOS - PLR. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.

Um Plano de Participação nos Lucros ou nos Resultados deve observar os requisitos impostos pela Lei 10.101, de 2000, sob pena dos valores serem incluídos na base de incidência das contribuições sociais.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

Inconformada com a decisão de primeira instância, da qual foi cientificada em 30/06/2016, a recorrente apresentou Recurso Voluntário (e-fls.1842/1955), tempestivamente, em 29/07/2016, reiterando os argumentos da peça impugnatória

É o relatório.

Voto

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Da PLR paga aos diretores empregados

Através de fundamentado arrazoado, o Relatório Fiscal aduz que não há subordinação jurídica capaz de caracterizar os diretores da recorrente como empregados. Em verdade, no entendimento da Fiscalização, esses são diretores estatutários regidos pela Lei nº 6.404/76, nos termos seguintes:

O contribuinte registra seus diretores estatutários como empregados regidos pela CLT, conforme se verifica nos documentos declaratórios entregues a Receita Federal - GFIP DIRF e DIPJ,

Sob o ponto de vista fiscal é necessário questionar a relevância de dos administradores serem declarados como empregados, uma vez que sobre os pagamentos das participações nos lucros atribuídas aos administradores da CIA não houve incidência de contribuições previdenciárias e houve dedução destas despesas para efeito do Imposto de Renda.

A empresa é intimada a se manifestar a respeito do tratamento tributário relacionados a estas participações e bônus para efeito de Imposto de Renda e contribuições previdenciárias atribuídas aos seus diretores estatutários (administradores). Em resposta afirma que os contratos de trabalho entre seus diretores são regidos pela CLT, sendo estes empregados, e estas despesas, quando pagas, consideradas dedutíveis na apuração da base de cálculo dos tributos corporativos citando o art. 7º da CF e a Lei 10101/2000.

A partir análise sobre o vínculo real que os diretores estatutários para com a empresa, determina qual legislação será aplicada. Se forem estatutários aplicam-se os artigos da Lei 6.404/76, o Estatuto Social da CIA e a legislação específica do tratamento tributário referente aos administradores. Se empregatício a Lei 10.101/2000 e a legislação que rege participações de empregados.

Verificou-se que são de fato Administradores da Sociedade, mantendo um vínculo estatutário, enquanto ocupantes do cargo de diretores eleitos pela Assembléia, conforme documentos acostados aos autos e citados as folhas 10/11.

A Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, nos artigos 138, 145 e 152, dispõe sobre os Administradores e sua remuneração, e dos conselheiros.

A origem das participações nos lucros atribuídas aos diretores/administradores do Banco BNP Paribas é estatutária pois remunerações dos administradores devem ser propostas pelo Comitê de Remuneração e aprovadas pela Assembléia, conforme estabelece seu Estatuto Social consolidado de 27/04/2012 e a Lei 6404/76, não se confundindo com Lei 10101/00.

Observa-se que os diretores estatutários representam o Banco no Acordo Coletivo de Trabalho referente ao plano de participação nos resultados celebrado entre o sindicato de empregados e o contribuinte. No mesmo instrumento ora se revestem de administradores quando assinam o Acordo Coletivo, ora se revestem de empregados quando se utilizam da Lei 10.101/2000 para receber suas participações.

Os diretores da empresa estão vinculados às regras estatutárias e políticas gerais ditadas pela Assembléia, porém não há cláusula que determine que suas ações estejam subordinadas de forma a retirar-lhes a autonomia. Atuando com uma margem de liberdade funcional e poder decisório, não se identificando a submissão hierárquica própria dos empregados. Inclusive respondem civil e criminalmente caso haja algum desvio na gestão e administração da CIA. São limitados pelas normas emanadas do Estatuto Social e da Assembléia Geral, sendo sujeitos ao órgão e não a pessoa.

O relatório Fiscal ressalta o art. 138 da Lei das S/A, e afirma que enquanto no cargo de diretores estes exerciam poderes de gestão que não eram de competência dos demais empregados da Instituição.

Foi apresentado o conceito de empregado da CLT e o de diretor previsto na Lei nº 8.212/1991. Pela análise verificou que enquadrado como segurado empregado, quando verificada a subordinação, prevista no artigo 3º CLT, assim como na alínea "a", do inciso I, do artigo 12, da Lei nº 8.212/1991, caso contrário, enquadra-se na alínea f), inciso V. Inclusive o TST no Enunciado nº 269 segue o mesmo entendimento.

A existência de contratos de trabalho regidos pela CLT não os afasta os diretores da condição de administradores da empresa durante o prazo de seus mandatos. A natureza das atribuições dos diretores são de administradores vinculados à sociedade por normas do Direito Comercial não importando, para esse fim, a qualificação a eles atribuída pelo contribuinte.

Os diretores estatutários registrados como empregados são de fato administradores da autuada, mantendo um vínculo estatutário com o contribuinte. Os pagamentos a título de participações nos lucros ou resultados, seja através da Convenção Coletiva ou do Acordo próprio de PLR, não estão sujeitos às disposições contidas na Lei nº 10.101/2000, devendo os respectivos valores sofrerem a incidência das contribuições previdenciárias correspondentes. Tendo sido também o entendimento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP), conforme acórdão 14-51.839.

A decisão recorrida corroborou o entendimento da autoridade lançadora nos termos seguintes:

DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O PLR PAGO A DIRETORES

O Auditor Fiscal efetuou o lançamento dos valores pagos a título de PLR aos diretores com base na participação nos lucros da Lei nº 6.404/72, e não da Lei 10.101/00.

*Segundo o Impugnante os pagamentos a título de PLR, seriam os da Lei nº 10.101/2000, pelas razões a seguir:*¹

1 Os artigos 25 e 26 do Estatuto da Companhia trazem as atribuições de comitê de remuneração para definir a remuneração global dos administradores. No entanto, não existe a disposição específica exigida pela Lei 6.404/72 para que se possa viabilizar a distribuição de lucros aos administradores;

2. Os pagamentos realizados pelo Impugnante aos seus diretores pautaram-se em instrumentos firmados nos exatos termos da Lei nº 10.101/2000.

O cerne da questão se pauta em definir se o diretor da S.A. é empregado ou se o fato de estar investido de um mandato eletivo e integrar um dos órgãos indispensáveis a sociedade o inviabiliza de ser empregado de si mesmo.

*Afirma, Alice Monteiro de Barros*¹ *que:*

... que o diretor da sociedade anônima tanto pode ser diretor-órgão, evidentemente, sem vínculo empregatício, como diretor empregado. Tudo irá depender da forma como seus serviços forem prestados.

Se o diretor trabalhar sujeito a subordinação jurídica, reunindo os demais pressupostos do art. 3º da CLT, a relação jurídica será de emprego, pois não há incompatibilidade entre o exercício do cargo de diretor de S/A e as funções de emprego.

A jurisprudência do TST(...) sustentou que a subordinação jurídica, pressuposto do conceito de empregado, não se caracteriza se o controle for feito apenas pelo conselho administrativo da sociedade anônima.

A subordinação jurídica se caracteriza pela possibilidade do empregador intervir nas atividades do empregado, seja através de ordens, comandos, da direção ou mesmo da fiscalização dos seus atos.

Na Impugnação, apesar de veementemente o contribuinte afirmar que os diretores são empregados e, portanto, regidos pela CLT, e em razão disso, o PLR foi pago de acordo com a Lei nº 10.101/00 em nenhum momento da peça impugnatória verificou-se que os requisitos básicos para caracterizar os diretores empregados estiveram presentes, principalmente a subordinação jurídica. Requisitos estão listados nos artigos 3º e 4º da CLT:

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

(...)

Art. 4º - Considera-se como de serviço efetivo o período em que o empregado esteja à disposição do empregador, aguardando ou executando ordens, salvo disposição especial expressamente consignada.

A partir da análise do Estatuto Social verifica-se que os diretores possuem uma liberdade de atuação que extrapola a de um empregado, como fica claro ao ser confrontado os artigos 3º, 10, 12 e 13 deste documento com as atribuições de um empregado que está subordinado a ordens, comandos ou mesmo da fiscalização dos seus atos. Os diretores estão limitados apenas pelas diretrizes e a política estabelecidos pela Sociedade, conforme trecho extraído do Estatuto Social anexado a fls. 98/102:

Artigo 3º - A Sociedade tem sede, foro e domicílio na Cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, podendo, a juízo da Diretoria, e atendidos os requisitos legais e regulamentares cabíveis, mudar a sede social e abrir, manter e extinguir agências, filiais, escritórios e quaisquer outras dependências, onde convier aos interesses sociais.

Artigo 10 - A Sociedade será administrada por uma Diretoria, que deverá determinar e executar as diretrizes e a política para os negócios da Sociedade. A Diretoria será composta por pessoas naturais, todas residentes no País, e com mandato de 3 (três) anos, permitida a reeleição.

§ 1º - Findo o mandato, os membros da Diretoria permanecerão no exercício de seus cargos até a investidura dos novos membros eleitos.

§ 2º - Tais membros serão investidos em seus cargos após a aprovação de suas nomeações pelas autoridades competentes, mediante assinatura do termo de posse a ser lavrado no livro próprio, observadas as prescrições legais.

Artigo 12 - A Diretoria será o órgão executivo da Sociedade, cabendo-lhe, dentro da orientação traçada pela Assembléia Geral e pelo Diretor Presidente, assegurar o funcionamento regular da Sociedade, ficando investida pela Assembléia Geral de poderes para praticar todos e quaisquer atos relativos aos fins sociais, exceto aqueles que, por lei ou por este Estatuto, sejam atribuição de outro órgão.

Artigo 13 - A Diretoria reunir-se-á sempre que necessário, por convocação do Presidente ou de qualquer Diretor, com a presença de no mínimo metade dos membros em exercício, estando necessariamente entre eles o Presidente ou seu substituto temporário. A pauta das matérias a serem levadas à deliberação da Diretoria será preparada pelo Diretor Presidente.

Observa-se também, a título exemplificativo, e como forte indício que os PLR pago aos diretores não são regidos pela Lei nº 10.101/00, os artigos anteriormente citados do Estatuto Social estão em conformidade com os artigos 123, 140 e 146 Lei nº 6.404/76:

Art. 123. Compete ao conselho de administração, se houver, ou aos diretores, observado o disposto no estatuto, convocar a assembléia-geral.

Art. 140. O conselho de administração será composto por, no mínimo, 3 (três) membros, eleitos pela assembléia-geral e por ela destituíveis a qualquer tempo, devendo o estatuto estabelecer:

I - o número de conselheiros, ou o máximo e mínimo permitidos, e o processo de escolha e substituição do presidente do conselho pela assembléia ou pelo próprio conselho; (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

II - o modo de substituição dos conselheiros;

III- o prazo de gestão, que não poderá ser superior a 3 (três) anos, permitida a reeleição;

IV- as normas sobre convocação, instalação e funcionamento do conselho, que deliberará por maioria de votos, podendo o

estatuto estabelecer quorum qualificado para certas deliberações, desde que especifique as matérias. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

Art. 146. Poderão ser eleitas para membros dos órgãos de administração pessoas naturais, devendo os diretores ser residentes no País. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).

A legislação ao delimitar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, deixou bem claro que os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados da empresa só não estarão sujeitos à incidência quando forem pagas ou creditadas de acordo com lei específica. Essa disposição consta no § 9º, alínea “j”, do art. 28 da Lei 8.212/91:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

A lei específica que disciplina o pagamento de PLR é a Lei nº 10.101/2000 prevendo em seu art. 2º que “a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados”, o que indica, sem dúvida, que se trata de verba destinada exclusivamente a segurados empregados.

Assim, os pagamentos feitos pela empresa autuada a título de PLR, tendo como beneficiários os diretores, devem ser incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias, pois não está albergada por alguma outra norma isentiva, visto que, como já exhaustivamente tratado, são regidos pela Lei nº 6.404/76. Portanto, não prosperam as alegações apresentadas.

Não se questiona a possibilidade de contratação dos diretores da companhia como empregados, desde que ocorra a subordinação jurídica. O ponto nodal da controvérsia submetida a julgamento reside na presença ou não dos requisitos da relação de emprego.

Para fundamentar a decisão, como visto acima, a DRJ se baseou na análise do estatuto social da empresa, tendo asseverado que os diretores possuem uma liberdade de atuação que extrapola a de um empregado, como fica claro ao ser confrontado os artigos 3º, 10, 12 e 13 do referido estatuto social.

Todavia, infere-se do art. 12 do mencionado estatuto que a diretoria será o órgão executivo da sociedade, devendo seguir as orientações traçadas pela Assembleia Geral e pelo Diretor Presidente. A submissão à Assembleia Geral é ponto em comum em relação ao diretor estatutário e ao diretor empregado.

Como bem assinalado pela decisão de piso, a jurisprudência do TST firmou entendimento no sentido de que a subordinação jurídica, pressuposto do conceito de empregado, não se caracteriza se o controle for feito apenas pelo conselho administrativo da sociedade anônima. No caso que se cuida, verifica-se que a diretoria deve submissão ao Diretor Presidente da companhia, e este à matriz localizada no exterior.

Nesse diapasão, entendo que é plenamente regular a contratação dos membros da diretoria como empregados, não havendo nos autos elementos probatórios que ensejem entendimento diverso.

Destarte, dou provimento parcial ao recurso voluntário nesse tocante.

Da Participação nos Lucros e Resultados

Considerando a matéria sob julgamento, temos a observar, preliminarmente, que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa é um direito social de matriz constitucional, e regulada no plano infraconstitucional pela Lei nº 10.101/2000, como segue:

Constituição Federal - 1988

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

(...) (grifos nossos)

Lei nº 10.101/2000 (Texto vigente à época do Período de Apuração)

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II- convenção ou acordo coletivo.

§ 1 º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

(...)

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a

remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de

qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

(...) (grifos nossos)

Embora a CF/88 assegure o direito dos empregados à participação nos lucros ou resultados das empresas, tal comando é de eficácia limitada, ou seja, depende de lei ordinária federal para sua aplicação plena. O legislador constituinte, ao estabelecer aquele direito social, desvinculado da remuneração, remeteu à lei ordinária o poder de disciplinar o acesso dos empregados àquele direito, definindo o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício para fins tributários, seja quanto à incidência do imposto de renda, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária. Assim, somente com a superveniência da Medida Provisória nº 794/1994, sucessivamente reeditada e com numeração variada até a MP 1.982-77, de 23 de novembro de 2000, convertida na Lei nº 10.101/2000, é que foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito dos trabalhadores àquela participação, desvinculada da remuneração.

A Lei nº 10.101/2000, deixa explícito que a PLR tem como um dos seus objetivos incentivar a produtividade, e o § 1º do artigo 2º determina que as regras para o pagamento da PLR devem constar do documento que fixa os termos da negociação. Ora, a concessão da PLR sem a exigência de meta a ser atingida não cumpre o objetivo de incentivar a produtividade.

Do instrumento de negociação firmado entre as partes devem constar regras claras e objetivas das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para que ocorra o pagamento ou crédito da parcela correspondente à participação nos lucros ou resultados (direito substantivo), conforme disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000. Nesse contexto, logicamente, os trabalhadores precisam saber previamente dos critérios e condições acordados com a empresa, constantes daquele instrumento de negociação, tais como metas, resultados, índices de produtividade ou lucratividade, dentre outros, de forma que possam, de forma periódica, acompanhar e avaliar a evolução dos indicadores vinculados ao pagamento da PLR. Desta forma, na hipótese de haver outro documento detalhando as regras, ele fará parte integrante do primeiro instrumento e, da mesma forma que este, aquele também deve ser celebrado antes do início do cumprimento das condições para a PLR.

Do exame dos dispositivos contidos na Lei nº 10.101/2000, temos que, afora os parâmetros nela estabelecidos, não constam regras detalhadas sobre as características dos acordos a serem celebrados, de forma que os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos

termos do art. 2º, tem liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados.

As disposições contidas na Lei nº 10.101/2000, nos permitem inferir, portanto, que o objeto do acordo não pode se limitar à simples concessão da parcela atinente à PLR, independentemente de fixação dos objetivos a serem alcançados. Os exemplos reportados na Lei em comento indicam que algum lucro ou resultado deve ser perseguido, de forma que a natureza jurídica específica de tal verba seja preservada. Assim, o pagamento da PLR não se constitui em mera gratificação legalmente prevista, mas em verdadeiro mecanismo de integração entre o capital e o trabalho, pois, atingidas as metas estabelecidas no acordo ou convenção coletiva, tanto os trabalhadores como os empregadores sairão beneficiados.

Com as considerações acima, passa-se à análise da matéria sob o enfoque da legislação previdenciária, notadamente quanto à integração ou não da referida verba no conceito de salário de contribuição para fins de determinação da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse contexto, a Lei nº 8.212/1991, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, assim trata do conceito de salário de contribuição bem como das hipóteses de não-incidência tributária, conforme segue:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...) (grifos nossos).

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

(...) (grifos nossos)

Os Acordos e Convenções Coletivas de Trabalho - CCT são instrumentos de negociação e previsão de direitos reconhecidos pela Constituição Federal, mas nunca podem alterar a disciplina que a lei, previamente, traz em relação a um determinado instituto. O conhecimento da lei, inescusável que é, contorna a atividade tanto do empregador quanto dos trabalhadores, de modo que se os mesmos quiserem estipular a participação, não tributável, nos lucros e/ou resultados da empresa (PLR), devem estabelecer condições que se afinem aos postulados da norma regulamentadora, no caso, a Lei nº 10.101/2000.

A Lei nº 10.101/2000 permite a livre negociação entre as partes, desde que com regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos (necessidade de o programa estar vinculado ao alcance do lucro ou dos resultados), e quanto às regras adjetivas (possibilidade de se aferir o cumprimento das metas da empresa, como um todo).

É, portanto, um acordo prévio quanto aos direitos e quanto às obrigações. O Acórdão CARF nº 2401-00.545, de 19/08/2009, é nesse sentido:

Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados é a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento.

Com essas considerações, pode-se perceber que o objetivo do legislador é a integração do trabalhador na empresa, não de forma aleatória, mas efetiva, de modo que uma melhor produtividade, melhor eficiência, ou melhores índices alcançados pelo empreendimento resultem na participação dos empregados no capital social.

Para tanto, a Lei 10.101/2000, pressupõe a existência de regras, as quais, efetivamente, devem ser cumpridas pelas partes.

As partes acordantes são os empregados e o empregador, mas sempre com a participação do Sindicato dos trabalhadores, seja através de um representante indicado pela

entidade (inciso I do artigo 2º da Lei nº 10.101, de 2000), seja por instrumento de Convenção ou Acordo Coletivo de trabalho (inciso II do referido artigo 2º).

Resta, pois, verificar, para a situação apresentada nos autos, se foram perseguidos nos acordos celebrados os ditames estabelecidos pela lei de regência.

Da Formalização do PLR

O Auditor Fiscal afirma que não houve negociação efetiva entre empregador e empregados, visto que o autuado não conseguiu comprovar que o Sindicato realizou os requisitos constantes da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT para aprovação de Acordo Coletivo de Trabalho.

De acordo com a autoridade fiscal, a CLT autoriza os Sindicatos representativos de categorias profissionais a celebrarem Acordos Coletivos com a empresa da correspondente categoria econômica, que estipulem condições aplicáveis no âmbito da empresa, conforme art. 611, §1º. Entretanto, a legislação estabelece condições para a celebração do acordo, conforme definido do art. 612 da mesma lei:

Art. 612 - Os Sindicatos só poderão celebrar Convenções ou Acordos Coletivos de Trabalho, por deliberação de Assembléia Geral especialmente convocada para esse fim, consoante o disposto nos respectivos Estatutos, dependendo a validade da mesma do comparecimento e votação, em primeira convocação, de 2/3 (dois terços) dos associados da entidade, se tratar de Convenção, e dos interessados, no caso de Acordo, e, em segunda, de 1/3 (um terço) dos mesmos. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

Parágrafo único. O "quorum" de comparecimento e votação será de 1/8 (um oitavo) dos associados em segunda convocação, nas entidades sindicais que tenham mais de 5.000 (cinco mil) associados. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

Em que pesem os abalizados argumentos trazidos pela autoridade fiscal, entendo que a exigência referida não encontra respaldo na Lei n. 10.101/2001, não devendo ser declarado inválido um plano de PLR apenas por esse motivo.

Aspecto temporal da assinatura do acordo de PLR

São abalizadas as teses que se formaram neste Conselho acerca do momento da assinatura do PLR. Alguns firmaram entendimento no sentido de que a formalização do plano deve ser anterior ao exercício a que corresponde; outros entendem que essa formalização pode ocorrer mesmo após o início do período de apuração dos critérios pertinentes ao programa de PLR.

É sabido que a assinatura do plano representa apenas o encerramento formal de todo um ciclo de negociações, muitas vezes pautadas por inúmeras reuniões para se chegar a um acordo final de PLR, que atenda aos objetivos traçados pela legislação de regência. Assiste razão ao recorrente quando assevera que a Lei nº 10.101/2001 não delimita um marco temporal para assinatura do acordo. Todavia, mesmo não me filiando ao entendimento dos que pensam

que a assinatura do programa deve ser obrigatoriamente anterior ao exercício a que se refere, entendendo que a formalização do PLR deverá se dar anteriormente ao pagamento de suas parcelas e, ao menos, no decorrer do exercício a que faça referência.

Em relação a data da assinatura do plano, assim dispõe o art. 2º da Lei 10.101/00:

Art. 2o A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1o Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

No caso dos autos, o Auditor notificante assinala que o PLR foi assinado em 29/10/2010, para o exercício de 2010, e em 09/12/2011, para o exercício 2011. Como dito alhures, referida data marca o termo final das negociações que se iniciaram em momento anterior.

Impende ressaltar que para se acatar a assinatura em data próxima ao final do exercício, não pode pairar dúvida acerca do conhecimento prévio das regras e mecanismos de aferição para que fizessem jus ao PLR.

De acordo com a recorrente, a negociação do pactuado no ACT antecedeu a sua assinatura, tendo os funcionários pleno conhecimento dos critérios, metas e as condições para o pagamento do PLR. Não foi possível se constatar que, de fato, os empregados tinham pleno conhecimento das metas a serem atingidas para fazer jus a tal pagamento.

Para o caso que se cuida, não há prova nos autos de que os empregados tinham prévia ciência do que estava sendo negociado e posteriormente ratificado com a formalização.

Destarte, entendo que a formalização do acordo de PLR no final do exercício a que se refere, por si só, não tem o condão de invalidar o plano, desde exista prova de que os destinatários tinham conhecimento prévio do regras ajustadas.

Assim sendo, entendo que o vertente PLR não atende ao aspecto temporal em relação à prévia pactuação das regras/metras.

Do pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil

De acordo com os elementos probatórios constantes dos autos é fato incontroverso que, para o exercício de 2011, ocorreram pagamentos a título de PLR nos meses de março, junho e outubro.

A recorrente argumenta que a parcela de junho decorreu do pagamento de uma diferença de parcela anterior paga com erro. Referida alegação não merece prosperar. A uma, porque não restou provada, na medida que não há informação da motivação do erro, a duas, porque a legislação de regência não excepciona os pagamentos.

O art. 3º, § 2º da Lei n. 10.101/2000 é cristalino ao estabelecer que é vedado o pagamento de **qualquer** antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa.

Impende ressaltar que o mencionado dispositivo legal não diferencia o PLR pago em decorrência de CCT ou ACT, portanto o pagamento ocorreu em desacordo com a legislação de regência a época:

Art. 3o A participação de que trata o art. 2o não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

(...)

§ 2o É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Desse modo, entendo o pagamento de três parcelas relativas à PLR no ano de 2011 é causa suficiente para se declarar a invalidade do programa nesse exercício.

Das demais conclusões da Fiscalização

Assiste razão à Fiscalização. As metas não foram pactuadas, mas definidas unilateralmente pela BNP. Como já se viu exaustivamente ao longo da presente decisão, um acordo de PLR para ser considerado válido e em conformidade com a legislação de regência deve ser previamente pactuado pelas partes, com a participação da entidade sindical representante dos empregados.

A ausência de participação dos obreiros na fixação das metas descaracteriza o PLR da recorrente, o qual não pode ser concebido como tal.

De outra sorte, a legislação de regência prevê que a parcela recebida a título de PLR não pode substituir a remuneração. Não é razoável, portanto, que alguns empregados tenham recebido até 36 (trinta e seis) vezes o valor de sua remuneração anual.

Destarte, também pelos motivos supra declinados, não pode ser considerado regular o PLR em comento.

Dos Juros

Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Ao contrário da tese defendida pela recorrente, a aplicação de juros sobre a multa de ofício é plenamente regular, na medida em que este faz parte do crédito tributário correspondente apurado. O art. 161 do Código Tributário Nacional (CTN) autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o crédito tributário junto com o tributo.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito

A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.

Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário e de acordo com o CTN esse decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente.

O § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, por sua vez, preconiza:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Mais especificamente, objetiva-se descortinar se, nos débitos a que se refere o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, estão incluídos o tributo suprimido ao Erário e a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício, ou somente o valor do tributo suprimido. (Grifou-se).

Do preceito acima invocado, destaca-se a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Facilmente se infere que as vertentes multas só nascem porque há tributo devido a ser exigido de ofício. Não houvesse tributo sonegado, não haveria multa proporcional a ser lançada de ofício. Tal deve ser a linha de raciocínio para a exegese do que se pode entender no âmbito da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições.”

Pelas razões acima referidas, entendo que as multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento.

(Assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra